



营业外收支会计处理中的不对称性研究

长沙 夏惠

《企业会计制度》规定,营业外收支属于非经营性收支,虽然与企业生产经营活动没有很大关系,但从企业主体考虑,同样能带来收入或形成支出,对企业的利润总额及净利润产生较大影响。笔者认为,在营业外收支的会计处理中存在不对称现象,会计信息缺乏可比性,从而影响了会计信息的真实性,所以有必要对此问题进行研究。

一、营业外收支会计处理不对称的表现

1.资产盘盈、盘亏会计处理的不对称。①在现金清查的会计处理中,对无法查明原因的现金溢余,经批准后,记入“营业外收入——现金溢余”科目;对无法查明原因的现金短缺,经批准后,却记入了“管理费用——现金短缺”科目。②对流动资产的盘盈,经批准后,冲减管理费用。众所周知,现金属于流动性最强的流动资产,但在现金业务的会计处理中却规定,对现金溢余进行处理时,贷记“营业外收入——现金溢余”科目。③同样是资产的盘盈,流动资产的盘盈冲减管理费用,而固定资产的盘盈却贷记“营业外收入”科目。

2.接受捐赠资产与捐出资产会计处理的不对称。将捐出资产及缴纳的相关税费作为营业外支出处理;而接受捐赠资产却不确认为营业外收入,而是按确定的人账价值在扣除应缴纳的所得税后确认为资本公积。

3.非货币性交易中收到与支付补价会计处理的不对称。非货币性交易中收到补价形成的收益,计入营业外收入;而支付补价却不确认为支出,只计入换入资产的人账价值。这样会导致非货币性交易中双方换入资产人账金额的不对等。

4.债务重组中债权人损失与债务人收益会计处理的不对称。将债务人的债务重组收益确认为资本公积;而将债权人的债务重组损失确认为营业外支出。

二、营业外收支会计处理不对称的原因

1.谨慎性原则是主要原因。谨慎性原则是一项重要的会计基本原则,它要求在对收益、费用或损失进行确认时应持谨慎态度,对可能的损失或负债应充分估计,而对可能的预期收益一般不予估计或应十分谨慎地估计。会计准则中存在的许多不对称会计处理与谨慎性原则有关。例如,为防范利润操纵行为,会计准则规定,将债务重组收益记入“资本公积”科目,而将债务重组损失记入“营业外支出”科目,从而导致营业外收支会计处理的不对称。

2.配比原则是次要原因。配比原则是指将每一会计期间的营业收入与为得到这些收入有因果关系的成本费用配对,以确定期间损益的会计原则。而营业外收支属于偶发性、边缘性的净收益或亏损,利得与亏损之间不存在因果关系,因

此不必按配比原则加以确认。例如,会计制度力图通过分析造成流动资产盘盈、盘亏净损益的原因,将管理原因造成的净损失记入“管理费用”科目,将非常原因造成的净损失记入“营业外支出”科目,而将盘盈净收益直接冲减管理费用,这样会导致营业外收支会计处理的不对称。

3.会计法规制度的不规范是制度原因。会计制度与会计准则之间以及具体会计准则之间相互协调不够,甚至彼此矛盾,导致某些会计处理不对称。例如,债务重组损失与坏账损失两者性质相同,都是没有收回的应收款项,但会计准则规定将债权人的债务重组损失计入营业外支出,而坏账损失却计入管理费用。

三、营业外收支会计处理不对称的后果

1.营业外收支会计处理的不对称,会影响会计信息的真实性,在一定程度上导致不能真实、全面地反映企业的财务状况和经营成果。例如,企业将接受捐赠的资产再转赠出去,不对称的会计处理必然导致资本公积和营业外支出被同时多计,因而信息使用者无法判断企业的真实情况。

2.营业外收支会计处理的不对称,会使得在对一项交易的交易双方进行审计时,业务核对烦琐,经济鉴证困难,在一定程度上为企业进行会计造假提供了方便。例如,在非货币性交易中交易双方分别按照换出资产账面价值对换入资产进行计量,收到补价的一方确认损益,但支付补价的一方不确认损益。那么,交易双方对存在补价的非货币性交易进行逆向交易后,没有任何资源的增加但双方均可确认收益。这就会导致企业利用这种非对称性进行操作,以达到虚增资产和利润的目的。

3.营业外收支会计处理的不对称,影响了信息使用者对利润表的理解。例如,现行利润表项目主要包括“营业利润”、“投资收益”、“补贴收入”、“营业外收入”、“营业外支出”等项目。令人费解的是,在这些项目中既包括了一些利得和损失,同时又排除了其他一些利得和损失。例如,营业外收入全部属于利得,而另一些利得如债务重组收入、接受的捐赠等不计入利润,而计入资本公积。这样计算出来的利润既不符合当期损益观,也不符合损益满计观,不利于信息使用者对利润进行理解。

4.营业外收支会计处理的不对称,会使会计人员对相关会计处理难以理解,在进行会计处理时无所适从。

四、建议

1.规范营业外收支会计处理。

(1)对于接受捐赠资产与捐出资产的会计处理。①资本公



我国会计准则制定程序的基本要求



广东中山 谢 晖 厦门 唐子华(教授)

科学、合理的会计准则制定程序是保证会计准则质量的重要前提,因此对会计准则制定程序进行研究就显得尤为重要。本文拟从会计准则制定程序的理论基础出发,提出会计准则制定程序的七个基本要求。

一、会计准则制定程序的理论基础

会计准则制定程序的理论是指对会计准则制定程序做出解释,阐明会计准则制定程序的经验并推广最佳经验,它是人类在制定会计准则实践的基础上经过合理总结所产生的理性认识。会计准则制定程序的理论能用于判别会计准则制定程序的优劣,并指导会计准则制定程序的修改和完善。因此,明确会计准则制定程序的理论基础对会计准则制定程序的研究有重要的指导意义。

1.程序公平学说。程序公平是指从程序层面上考察公平,是一项在程序进行过程中实现的价值。美国的约翰·罗尔斯

本质上属于投入资本的范畴,而接受捐赠资产不属于投资行为,因此不应将接受捐赠资产纳入资本公积的核算范围,而应将接受捐赠资产计入营业外收入。②捐出资产仍计入营业外支出。

(2)对于资产盘盈、盘亏的会计处理。①对于无法查明原因的流动资产盘盈(包括现金溢余),因其属于偶发性、边缘性的净收益,所以应计入营业外收入,而不应冲减管理费用。②对于因管理原因造成的流动资产盘亏(包括现金短缺),应计入管理费用;而对于因非常原因造成的流动资产盘亏(包括现金短缺),则计入营业外支出。

(3)对于非货币性交易中收到与支付补价的会计处理。为避免非货币性交易中双方换入资产入账金额不对等的情况发生,可将换入资产以公允价值计价,支付的补价作为企业的营业外支出,而换出资产的补价收益仍作为营业外收入。

(4)对于债务重组中债权人损失与债务人收益的会计处理。应不断完善和规范企业的会计行为,使债务重组中采用公允价值计量能真正实现公允,将债务重组收益计入营业外收入,将债务重组损失计入营业外支出。

2.改进营业外收支在利润表中的列示。营业外收支是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入和支出,其核算的内容与企业盈利能力无关。而会计信息的外部使用者在利用会计信息进行决策时都需要用到利润总额的数据,该数据中却包含了营业外收支的内容,这就容易造成会计信息使用者对企业盈利能力的错误估计,影响信息使用者的决策。因此,应改进营业外收支在利润表中的列示(见右表)。○

最早提出了程序公平学说,他认为不存在任何有关结果的公平性的独立标准,但是存在有关形成结果的程序的公平性的标准,因此只要这种公平性的程序得到了人们的恰当执行和遵循,由它产生的结果就应该是正确和恰当的。程序公开、中立、自我矫正等特征是程序公平学说的基本标准和要求,能促进和保证公平,使有理性能力的人更容易理解和接受程序的结果。程序公平学说现在已越来越多地应用于社会经济和政治的各个方面。

允当程序在会计准则制定方面的典型应用充分体现了程序公平学说是会计准则制定程序的理论基础。允当程序是指在会计准则制定中所遵循的一整套完整、充分、严密、稳定的程序,使会计准则制定成为一种透明的活动,其目的是保证会计准则制定的独立性、公平性、公开性。允当程序按理性原则进行会使具有理性能力的人更加理解程序本身和程序结

利润表

编制单位	年	月	单位:元	
项 目	行次	本月数	本年累计数	
一、主营业务收入				
减:主营业务成本				
主营业务税金及附加				
二、主营业务利润				
加:其他业务利润				
减:财务费用				
管理费用				
营业费用				
三、经营性利润				
加:投资收益				
补贴收入				
营业外收益				
四、经营性收益与利得				
减:所得税				
五、利润净额				

补充资料:

项 目	本年累计数	上年实际数
营业外收益产生的利润:		
1.非货币性交易净收益		
2.债务重组净收益		
3.捐赠净收益		
4.非常损失		
5.其他		